

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Förändrade underprisregler för handelsbolag
m.m.

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	2
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	3
3	Bakgrund.....	9
3.1	Beskrivning av förpackningsförfaranden	9
3.1.1	Internationella transaktioner	11
3.1.2	Nationella transaktioner.....	14
3.1.3	Transaktioner som inte innefattar handelsbolag	14
3.2	Regelverket bakom transaktionerna	16
3.2.1	Civilrättsliga regler om handelsbolag	16
3.2.2	Handelsbolagsandelar är inte näringsbetingade andelar	17
3.2.3	Underprisöverlåtelser.....	18
3.2.4	Justerad anskaffningsutgift	19
3.2.5	Utländska delägares skattskyldighet.....	21
3.2.6	Bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter.....	21
4	Överväganden och förslag.....	22
4.1	Underprisöverlåtelser till och från handelsbolag	22
4.2	Värdering av lagerandelar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.....	23
4.3	Justeringar vid avyttring av andel i handelsbolag.....	25
4.4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	27
5	Konsekvensanalyser.....	28
5.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.	28
5.2	Konsekvenser för företagen.....	28
6	Författningskommentar	29

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag om slopande av möjligheten till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag samt särskilda övergångsbestämmelser om kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag i vissa fall.

Vidare föreslås förändringar i reglerna om beskattning av lagerandelar som innehas i byggnadsrörelse eller i handel med fastigheter. Nedskrivning till följd av en värdenedgång på sådana andelar eller en realiserad förlust på sådana andelar får inte dras av till den del värdenedgången motsvaras av skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning när en tillgång har avyttrats utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.

Syftet med förslagen är att motverka att de nu gällande reglerna utnyttjas för omfattande skatteplanering med avsevärt skattebortfall som följd.

Regeringen har den 17 april 2008 i en skrivelse till riksdagen aviserat förslagen (skr. 2007/08:148) och förklarat att det enligt regeringens mening föreligger särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen, dvs. från och med den 18 april 2008.

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 23 kap. 5, 15, 20, 21, 25 och 26 §§ ska upphöra att gälla,
dels att 17 kap. 33 § samt 23 kap. 2, 11, 14, 16, 17, 19, 23 och 23 a §§
ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny bestämmelse, 27 kap. 6 a §, av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

33 §²

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. för lager och
pågående arbeten finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
 - *lagerandelar i fastighetsförvaltande företag i 27 kap. 6 a §,*
- näringsbidrag i 29 kap. 7 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i
53 kap. 10 och 11 §§.

23 kap.

2 §³

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap.
ska tillämpas på överlåtelsen,

2. överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande
företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap.
16 § eller skiftas ut enligt 42 kap. 20 §, eller

3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens
skattemässiga värde.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid
en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller

¹ Senaste lydelse av
23 kap. 15, 20 och 21 §§ 2007:1419
23 kap. 26 § 2000:1341

² Senaste lydelse 2006:1422.

³ Senaste lydelse 2007:1419.

ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

– det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och

– förutsättningarna i 19 § *andra stycket* är uppfyllda. – förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

11 §⁴

Om tillgången överläts av ett företag, ska överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget, eller i fråga om ideella föreningar någon som är medlem i föreningen, ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen ska inte heller medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av

1. förvärvaren,

2. den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller

3. den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

Om tillgången överläts till en fysisk person och ersättning inte lämnas, gäller bestämmelserna i första stycket inte för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Om tillgången överläts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

14 §⁵

Överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person, *ett företag eller ett svenskt handelsbolag.* Överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person *eller ett företag.*

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får inte vara förvärvare. En svensk stiftelse får dock vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) förvärva aktier från sparbanken. Vidare får en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. förvärva en tillgång från en annan ideell förening.

⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

Ett livförsäkringsföretag får vara förvärvare bara i fråga om tillgångar som ingår i sådan verksamhet som enligt 39 kap. 4 § skall beskattas enligt reglerna för skadeförsäkringsföretag.

16 §⁶

Förvärvaren ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket samtliga delägare i bolaget.

17 §⁷

Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, ska överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.

19 §⁸

Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, ska förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företaget som delägare.

Om förvärvaren är ett företag, ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a

Om överlåtaren och förvärvaren är företag och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i denna paragraf inte en sådan marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

⁷ Senaste lydelse 2007:1419.

⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

eller 7 b §.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, ska minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

23 §⁹

Villkoret i 18–21 §§ om att en andel i ett förvärvande företag ska vara kvalificerad ska anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år hos samma ägare blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år hos samma ägare, ska andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

Villkoret i 18–19 §§ om att en andel i ett förvärvande företag ska vara kvalificerad ska anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år hos samma ägare blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år hos samma ägare, ska andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

23 a §¹⁰

Vid tillämpningen av 18–22 §§ ska en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inte anses som en kvalificerad andel. Sådana andelar ska dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § *andra stycket* till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

Vid tillämpningen av 18–22 §§ ska en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inte anses som en kvalificerad andel. Sådana andelar ska dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

27 kap.

6 a §

Om en andel som avses i 6 § gått ned i värde gäller följande. Om det under andelsägarens innehavstid av andelen har överlåtits en tillgång från det företag som andelen hänförs till eller från ett annat företag som, direkt eller indirekt, ägs eller ägts av det förstnämnda företaget, utan ersättning eller mot ersättning

⁹ Senaste lydelse 2007:1419.

¹⁰ Senaste lydelse 2007:1419.

som understiger marknadsvärdet, får andelen inte tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet till den del som värdenedgången motsvarar andelsägarens del av skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

Om det har uppkommit en förlust på en sådan andel som avses i första stycket och har en tillgång överlåtit på sätt som anges där, får förlusten inte dras av till den del den motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och faktiskt ersättning för den överlåtna tillgången.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

2. Bestämmelserna i 23 kap. i deras nya lydelse tillämpas på överlåtelser efter den 17 april 2008. Bestämmelserna i deras äldre lydelse tillämpas på överlåtelser före den 18 april 2008. De upphävda bestämmelserna i 23 kap. tillämpas på överlåtelser till och med den 17 april 2008 men inte på överlåtelser efter detta datum. De nya bestämmelserna i 27 kap. 6 a § tillämpas på överlåtelser respektive avyttringar efter den 17 april 2008.

3. I fråga om avyttring av andel i svenskt handelsbolag som sker efter den 17 april 2008 tillämpas punkterna 4–5 under förutsättning att den i punkterna åsyftade underprisöverlåtelserna skett efter den 30 juni 2003.

4. Om ett företag som enligt 24 kap. 13 § kan äga näringsbetingade andelar avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag och det avyttrade handelsbolaget, under det avyttrande företags innehav av handelsbolagsandelen, har överlåtit en tillgång med stöd av de bestämmelser om underprisöverlåtelser i 23 kap. som tillämpats till och med den 17 april 2008 gäller vid kapitalvinstberäkningen för den avyttrade andelen följande. Den justerade anskaffningsutgiften för andelen enligt 50 kap. 5 § ska minskas med ett belopp som motsvarar delägarens del av skillnaden mellan ersättningen för den överlåtna tillgången och tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för underprisöverlåtelserna. Delägarens del bestäms av dennes andelstal i handelsbolaget vid tidpunkten för andelsavyttringen.

Vid bestämmandet av den ersättning som erhållits för tillgången vid underprisöverlåtelserna ska 23 kap. 10 § inte tillämpas.

5. Om andelar i ett svenskt handelsbolag övergår till en ny ägare genom

– kvalificerad fusion eller fission enligt bestämmelserna i 37 kap.,

- verksamhetsavyttring enligt 38 kap., eller
- partiell fission enligt 38 a kap.,

ska den justerade anskaffningsutgiften för andelarna minskas enligt punkt 4. Detta gäller dock bara om punkt 4 varit tillämplig om det överlåtande företaget själv hade avyttrat andelarna i handelsbolaget.

3 Bakgrund

I denna promemoria lämnas förslag på åtgärder mot vissa förfaranden inom bolagssektorn som innebär att skattemässiga avdrag uppkommer, trots att avdragen inte kan anses motsvaras av någon verklig ekonomisk förlust. I avsnitt 3.1 redogörs för de förfaranden som avses och i avsnitt 3.2 redogörs kort för de regelverk som tillsammans medför att de önskade effekterna uppstår.

3.1 Beskrivning av förpackningsförfaranden

I vissa fall av förpackningstransaktioner (indirekt avyttring av tillgångar genom att placera tillgången i ett företag och därefter avyttra andelarna i företaget) kan en köpare erhålla omedelbart avdrag för den värdereserv (skillnaden mellan marknadsvärdet och skattemässiga värdet) som finns på den förvärvade tillgången. Den grundläggande principen fastslogs i det s.k. fackföreningsfallet (RÅ 2002 ref. 87). Regeringsrätten hade visserligen i RÅ 1999 ref. 35 avgjort en motsvarande fråga som dock avsåg fysiska personer som förvärvare av handelsbolag. I RÅ 2002 ref. 87 utsträcktes principen till bolagssektorn.

Handelsbolaget i fråga ägde hyresfastigheter. Delägarna i handelsbolaget (ideella föreningar) avsåg att bilda var sitt aktiebolag och därefter överlåta sina andelar i handelsbolaget till aktiebolagen. Överlåtelsen skulle göras till respektive andels justerade anskaffningsutgift. Förutsättningarna för underprisöverlåtelse skulle förutsättas vara uppfyllda. Fastigheterna skulle därefter överföras till aktiebolagen som ägde handelsbolaget antingen genom utskiftning vid likvidation av handelsbolaget eller genom att fastigheterna erhöles vid inlösen av respektive aktiebolags andel. Skatterättsnämnden ansåg att ersättningen vid den avyttring av handelsbolagsandelen som likvidation eller upplösning innebär, fick anses utgöras av värdet av de tillgångar som skulle övertas från handelsbolaget och att detta värde borde anses motsvara det värde som ur handelsbolagets synvinkel lades till grund för beskattningen av överföringen av fastigheterna och övriga tillgångar till delägarna. Uttagsbeskattning aktualiserades vid dessa överföringar men kunde enligt de givna förutsättningarna underlåtas. Det kunde därför vid delägarbeskattningen av inkomsten från handelsbolaget godtas att fastighetsöverföringarna behandlades som om de skett till lägsta fastigheternas skattemässiga värden. Därmed kunde också godtas att resultatet av andelsavyttringen beräknades på grundval av bl.a. detta värde som ersättning för andelen även om det i sig innebar att också andelen avyttrats till underpris. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens bedömning i denna del. I fråga om sökandebolaget hade rätt till avdrag för förlusten på andelen i handelsbolaget anförde Regeringsrätten följande.

”Den i målet aktuella kapitalförlusten har inte sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan

skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadspris eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående (jfr förhållandena i rättsfallet RÅ 1999 ref. 35). De i ansökningen beskrivna transaktionerna utgör därför inte grund för att anse att kapitalförlusten inte är verklig. Hinder mot att medge avdrag för förlusten föreligger därmed inte av denna anledning.”

Det som var uppe för bedömning i målet kan illustreras med ett kort exempel. I stället för att förvärva en tillgång direkt förvärvar AB1 ett handelsbolag, HB, vari tillgången är förpackad. Förvärvet av andelarna sker för 100 vilket motsvarar marknadsvärdet på den förpackade tillgången. Tillgången har ett skattemässigt värde av noll. AB1 får en justerad anskaffningsutgift på handelsbolagsandelen på 100. HB likvideras och tillgången skiftas ut för skattemässigt värde, dvs. noll. Följande beskattningskonsekvenser uppstår för AB1 om det antas att tillgången efter likvidation av HB avyttras för marknadsvärdet.

Löpande vinst från HB vid likvidationen	0
Ersättning för HB-andelen	0
Avdrag för justerad anskaffningsutgift	<u>-100</u>
Kapitalförlust	-100
Efterföljande försäljning av tillgången	100
Avdrag för omkostnadsbelopp	<u>0</u>
Kapitalvinst	100

Exemplet visar att den sammanlagda beskattningskonsekvensen blir noll. Utfallet är korrekt på så vis att AB1:s ekonomiska resultat av transaktionen också är noll. Företaget förvärvade handelsbolaget för 100 och fick 100 vid den senare försäljningen av tillgången. Vad som egentligen har skett är att AB1 har tidigare lagt avdraget för anskaffningsutgiften på tillgången. I systemet förutsätts avdraget tas igen vid en framtida försäljning av tillgången på grund av att det skattemässiga värdet (omkostnadsbeloppet) förblir noll.

I exemplet ovan skiftades tillgången ut för det skattemässiga värdet noll. För att illustrera Regeringsrättens uttalande att samma kapitalförlust skulle ha uppkommit om tillgången skiftades ut till marknadsvärdet ges ett exempel även på denna situation. Följande beskattningskonsekvenser hade således uppstått för AB1 om tillgången skiftats ut för marknadsvärdet 100.

Löpande vinst från HB vid likvidationen	100
Ersättning för HB-andelen	100
Avdrag för justerad anskaffningsutgift	<u>-200</u>
Kapitalförlust	-100
Efterföljande försäljning av tillgången	100
Avdrag för omkostnadsbelopp	<u>-100</u>
Kapitalvinst	0

Även i detta exempel blir de sammanlagda beskattningskonsekvenserna noll. Resultatet är materiellt korrekt med hänsyn till att det varken uppkommit vinst eller förlust på transaktionen.

Regeringsrättens praxis har medfört att köparna gärna förvärvar tillgångar med lång avskrivningstid, det vanligaste är att det gäller fastigheter, paketerade i handelsbolag. Köparen vill med detta förfarande få ett omedelbart avdrag för värdereserven på fastigheten. Avdraget kan därefter utnyttjas direkt mot annan inkomst i köparföretaget. Köparna vill således förvärva fastigheter paketerade i handelsbolag, men säljarna kan inte avyttra andelar i handelsbolag skattefritt som de kan göra med andelar i dotterbolag (näringsbetingade innehav). Säljarna försöker dock lösa detta med hjälp av olika typer av förfaranden.

I det följande beskrivs några av de typfall som har uppmärksammats. Transaktioner där det finns utländska delägare i handelsbolagen behandlas i avsnitt 3.1.1. Förfaranden med enbart svenska delägare tas upp i avsnitt 3.1.2. Slutligen, i avsnitt 3.1.3, redogörs för transaktioner med liknande effekter, men som inte innefattar handelsbolag.

3.1.1 Internationella transaktioner

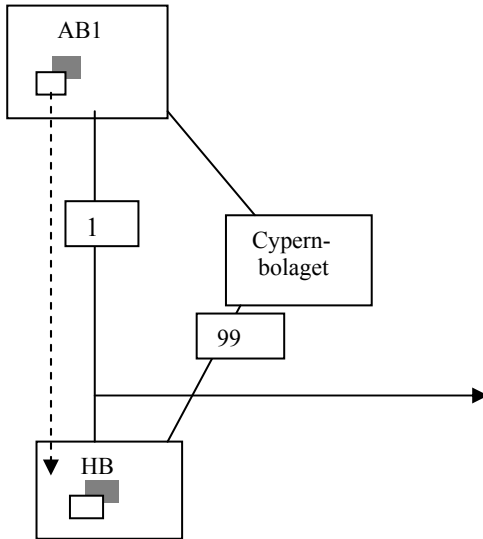
De förfaranden som beskrivs i detta avsnitt kännetecknas av att säljarna försöker undvika beskattning vid avyttring av andelar i handelsbolag genom att utländska juridiska personer – hemmahörande i stater som inte beskattar vinster på andelar i svenska handelsbolag – används som andelsägare.

Exempel 1. I ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked den 31 mars 2006 (dnr 149-05/D) var omständigheterna i huvudsak följande. AB1 äger en fastighet som en extern köpare vill förvärva paketerad i ett handelsbolag. AB1 bildar ett dotterbolag på Cypern och ett svenskt handelsbolag (HB) i vilket AB1 äger 1 procent av andelarna och Cypernbolaget resterade 99 procent. AB1 överlåter fastigheten till HB för skattemässigt värde. Med stöd av reglerna om underprisöverlåtelser kan det ske utan beskattningskonsekvenser. Andelarna i HB avyttras externt för marknadsvärdet och 99 procent av ersättningen hänförs till Cypernbolaget i enlighet med andelstalen i HB. Kapitalvinsten på andelarna beskattas inte på Cypern och kan därför delas ut ograverad och utan vidare beskattning till AB1.

Skatterättsnämnden slog fast att överlåtelserna av fastigheten från AB1 till HB för ett pris motsvarande det skattemässiga värdet inte medför uttagsbeskattning. Det cypriotiska bolaget är inte heller – under givna förutsättningar – skattskyldig i Sverige för avyttring av andel i HB.

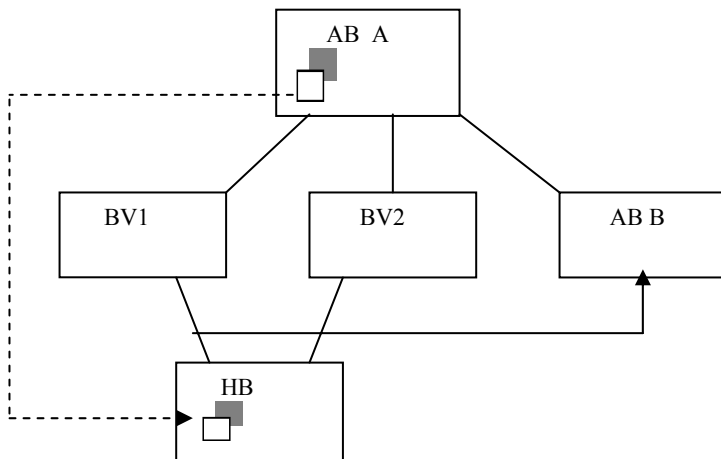
Nämnden godtog emellertid inte fördelningen av ersättningen för handelsbolaget utan fann att utgångspunkten för fördelningen i stället borde vara de respektive delägarnas insatser i handelsbolaget. Nämnden anförde att moderbolaget överlätit fastigheten till underpris till handelsbolaget medan någon kapitalinsats eller annat från det utländska bolaget som skulle kunna motivera sökandenas fördelning av ersättningen inte visats föreligga. Nämnden hänvisade till den praxis som finns beträffande resultatfördelning av inkomster från handelsbolag (bl.a. RÅ 2002 ref. 115) och anförde att det saknades anledning att inte göra

motsvarande prövning i det förevarande fallet. Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten.



Den skuggade boxen föreställer fastigheten. De streckade pilarna representerar fastighetens gång. Den heldragna pilen representerar försäljning av andelarna i HB.

Exempel 2. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked meddelat den 18 december 2007 (dnr 121-06/D) bedömt ett koncerninternt förfarande med följande omständigheter. AB A äger två nederländska bolag, BV1 och BV2 som i sin tur äger ett svenskt handelsbolag, HB. AB A äger också aktiebolaget AB B. AB B är ett nyinköpt dotterbolag som har koncernbidragsspärrade underskott (underskott som inte får utnyttjas mot koncernbidrag enligt bestämmelserna i 40 kap. IL). Ett fastighetsbestånd överläts – från AB A eller från andra bolag i koncernen – till HB i enlighet med reglerna om underprisöverlåtelser, dvs. för det skattemässiga värdet.



AB B förvärvar därefter HB för marknadsvärdet från de holländska dotterbolagen. Kapitalvinsten på andelarna i HB beskattas inte i Nederländerna och kan delas ut skattefritt till AB A. AB B kan därefter antingen förvärva fastighetsbeståndet från handelsbolaget för marknadsvärdet och dra av handelsbolagets kapitalvinst mot de spärrade underskotten, alternativt låta den nuvarande strukturen gälla och använda de spärrade underskotten mot årliga överskott från handelsbolaget. Oavsett hur de spärrade underskotten tas i anspråk har koncernen också riggat för att vid behov realisera ett direktavdrag på handelsbolagsandelarna i enlighet med den princip som beskrivits ovan i avsnitt 3.1.

Skatterättsnämnden fann att lagen (1995:575) mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet på grund av att villkoret om underskott vid ägarförändring i reglerna om underprisöverlåtelse har kringgåts. Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten.

Exempel 3. Det har också påträffats koncerninterna varianter av fackföreningsfallet (se avsnitt 3.1) som även kan upprepas hur många gånger som helst med samma tillgång. Koncernbolaget AB1 överlåter hela sin verksamhet till ett svenskt kommanditbolag (KB) utan skattekonsekvenser med stöd av reglerna om underprisöverlåtelse. Andelarna i KB ägs av två holländska BV:n inom koncernen. Andelarna i KB avyttras för marknadsvärdet till koncernbolaget AB2. Kapitalvinsten är skattefri i Nederländerna. Verksamheten i KB (den som tidigare bedrevs i AB1) överläts till andelsägaren AB2 för det skattemässiga värdet med stöd av underprisreglerna. KB likvideras och ett skattemässigt avdrag uppstår motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på inkråmet.

Den skattemässiga effekten av detta förfarande blir ett avdrag för kapitalförlust på andelarna i KB. Några värdereserver har dock inte upplöst utan inkråmet tillhör nu AB2 till samma skattemässiga värde som det tidigare hade hos AB1. Det går att bilda ett nytt KB ägt av två utländska juridiska personer och köra hela transaktionen igen, och detta kan upprepas oändligt antal gånger. Den beskrivna varianten har ännu inte prövats av någon rättslig instans.

Exempel 4. Detta är också ett koncerninternt förfarande. AB A äger två nederländska bolag, BV1 och BV2 som i sin tur äger ett svenskt handelsbolag, HB. AB A äger också aktiebolaget AB B. I AB A finns en immateriell tillgång med ett skattemässigt värde på 10 och marknadsvärde på 100. I ett första steg överlåter AB A genom en underprisöverlåtelse tillgången till HB för skattemässigt värde 10. Härfter överlåter BV1 och BV2 sina andelar i handelsbolaget till AB B för marknadsvärdet 100, jfr figuren ovan i exempel 2. Det kan antas att den kapitalvinst som uppstår på andelarna inte beskattas i Nederländerna och vinsten kan skattefritt delas ut till moderbolaget AB A.

I det andra steget avyttrar HB den immateriella tillgången till marknadspris till AB B och gör en vinst på 90 ($100 - 10$) som blir föremål för löpande beskattning hos AB B. Därefter likvideras handelsbolaget. AB B:s justerade anskaffningsutgift för handelsbolagsandelen uppgår nu till 190 (anskaffningsutgiften 100 + överskottet 90) och en kapitalförlust på 90 ($100 - 190$) uppkommer som kan kvittas mot den löpande beskattningen om 90. Aktierna i AB B är näringsbetingade hos AB A och kan avyttras skattefritt. Alternativt kan tillgången, vars

anskaffningsvärde nu motsvarar marknadsvärdet, avyttras utan att någon kapitalvinst uppkommer. Tillgången kan också behållas i koncernen och värdeminskningssavdrag kan göras på ett nytt avskrivningsunderlag motsvarande marknadsvärdet.

3.1.2 Nationella transaktioner

De förfaranden som beskrivs i detta avsnitt kännetecknas särskilt av att den justerade anskaffningsutgiften på andelarna i handelsbolag ökas genom kapitaltillskott. Tillskottet används därefter till att för marknadsvärdet förvärva andelar i koncernföretag vari fastigheter med värdereserver finns paketerade. Fastigheterna överläts till handelsbolaget med stöd av reglerna om underprisöverlåtelse varefter handelsbolaget avyttras externt eller likvideras.

Exempel 5. Det avyttrande företaget, SäljAB, bildar ett dotterbolag, DB1, och ett handelsbolag, HB. SäljAB gör ett tillskott till HB vid bildandet om 100, vilket också innebär att den justerade anskaffningsutgiften på andelarna i HB är 100. SäljAB överlåter därefter den fastighet som ska säljas till DB1 för skattemässigt värde noll med stöd av reglerna om underprisöverlåtelse. I nästa steg avyttrar SäljAB andelarna i DB1 till HB för marknadsvärdet 100. Avyttringen medför inte några beskattningsekvenser eftersom andelarna är näringsbetingade hos SäljAB. DB1 överlåter fastigheten genom en underprisöverlåtelse till HB för noll. SäljAB kan nu avyttra HB externt för marknadsvärdet 100. Någon kapitalvinst uppstår inte eftersom den justerade anskaffningsutgiften också är 100. Köparen kan därefter likvidera handelsbolaget och antingen erhålla ett direkt avdrag för anskaffningskostnaden eller ett fullt avskrivningsunderlag, beroende på vilket värde som används vid skiftet.

Andra alternativ i stället för en extern avyttring av HB är att handelsbolaget likvideras direkt eller avyttras ett led inom koncernen för marknadsvärdet innan det likvideras. Fastigheten kan skiftas till skattemässiga värdet noll (medför en kapitalförlust på handelsbolagsandelarna och ett skattemässigt värde på fastigheten om noll) eller till marknadsvärdet (medför varken en kapitalförlust eller vinst men det skattemässiga värdet på fastigheten blir lika med marknadsvärdet). Samma transaktionskedja kan upprepas ett oändligt antal gånger, och när skiftet vid likvidationen sker till skattemässigt värde kan det göras igen i princip omedelbart.

3.1.3 Transaktioner som inte innefattar handelsbolag

De i detta avsnitt exemplifierade förfarandena sker främst i bygg- och fastighetsbranschen. Orsaken till detta är att andelar i fastighetsförvaltande företag utgör lagerandelar hos sådana företag som bedriver byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Dessa transaktioner medför att ett skattemässigt avdrag uppstår trots att den totala transaktionen inte innebär vare sig någon ekonomiskt förlust eller vinst för koncernen.

Exempel 6. I Regeringsrättens avgörande RÅ 2003 ref. 11 (förhandsbesked) var omständigheterna i huvudsak följande. Y AB är ett börsnoterat fastighetsförvaltande företag. Y-koncernen ska externt förvärva ett företag (X AB) innehållande ett betydande fastighetsbestånd. Fastigheterna har låga skattemässiga värden och marknadsvärdena överstiger dessa med betydande belopp. Inom koncernen finns några bolag, bl.a. Z AB, i vars hand andelar i fastighetsförvaltande dotterbolag utgör lagertillgångar ur skattesynpunkt. Avsikten är att Z AB ska köpa aktierna i X AB för marknadsvärdet. Därefter ska fastigheterna överlåtas för skattemässiga värden till andra bolag i koncernen. Reglerna om underprisöverlåtelser förutsätts vara tillämpliga. När fastigheterna har överlåtit ska värdet på lageraktierna skrivas ned i enlighet med god redovisningssed. Y AB ställer tre frågor till Skatterättsnämnden. För det första undrar bolaget om det förhållande att aktierna i X AB utgör lagerandelar i Z AB:s hand (varför utdelning på dessa andelar är skattepliktig) innebär att något annat företag ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på fastigheterna trots att villkoren för underprisöverlåtelse är uppfyllda. För det andra frågar bolaget om den nedskrivning av aktierna i X AB som Z AB måste göra enligt god redovisningssed är avdragsgill. För det tredje vill bolaget veta om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.

Skatterättsnämnden anförde att någon utdelningsbeskattning av de ägande bolagen inte skulle ske. Nämnden ansåg att befrielse från utdelningsbeskattning när det föreligger en giltig underprisöverlåtelse ska gälla även när aktierna utgör lager hos ägaren och utdelningar således normalt är skattepliktiga. När det gäller nedskrivningen av aktierna hänvisade nämnden till de skattemässiga reglerna om lagervärdering i 17 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt dessa regler får en tillgång som skattemässigt utgör lager inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. En värdering som inte understiger det värde som följer av denna bestämmelse får därmed godtas vid beskattningen. Det förhållande att aktierna i X AB har gått ned i värde på grund av underprisöverlåtelser föranleder ingen annan bedömning enligt Skatterättsnämnden. Lagen om skatteflykt befanns inte tillämplig på förfarandet.

Dåvarande Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avsåg frågan om avdrag för nedskrivningen (fråga 2) och hemställde om att rätt till avdrag inte förelåg. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet i den del det överklagades.

Motsvarande förfaranden har påträffats där den förvärvande koncernen bara är en mellanhand. Det företag som förvärvar fastigheterna till underpris avyttras externt för marknadsvärdet. Eftersom dessa andelar är näringsbetingade uppstår ingen skattepliktig kapitalvinst. Koncernen gör varken en ekonomisk vinst eller förlust eftersom ett företag förvärvas för marknadsvärdet och ett annat avyttras för samma värde. Det enda som koncernen är ute efter i dessa fall är nedskrivningsrätten på lagerandelarna.

Exempel 7. En något annorlunda variant, som visserligen innehåller ett handelsbolag men bara som en förpackning som avyttras i sista skedet, går till på följande sätt. X AB bedriver handel med fastigheter, vilket också innebär att andelar i fastighetsförvaltande företag är lagertillgångar

hos bolaget. X AB förvärvar till marknadspris (från ett annat bolag inom koncernen) aktierna i det fastighetsförvaltande Z AB. Aktierna är näringsbetingade hos säljarföretaget så det kan ske utan skattekonsekvenser. Hos X AB blir däremot aktierna i Z AB lagerandelar. X AB och Z AB bildar ett handelsbolag, HB. Z AB överlåter fastigheterna genom en underprisöverlåtelse till HB. Värdet på aktierna i Z AB sjunker i och med underprisöverlåtelserna varmed X AB får skriva ned värdet med skattemässig verkan. HB ska sedan säljas externt och vinsten på andelarna tillförs X AB. Kapitalvinsten kan således kvittas mot nedskrivningen av lagerandelarna.

Ett förfarande motsvarande det beskrivna prövades i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 oktober 2005 (dnr 35-05/D). Nämnden gjorde bedömningen att nedskrivningen är avdragsgill och att lagen om skatteflykt inte kan tillämpas på förfarandet. Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten.

3.2 Regelverket bakom transaktionerna

I detta avsnitt redogörs för de bestämmelser och praxis vars tillämpning tillsammans medför att de exempel som beskrivits i avsnitt 3.1 är möjliga.

Inledningsvis behandlas kort de civilrättsliga reglerna om upplösning av handelsbolag (avsnitt 3.2.1). Därefter redogörs för i tur och ordning reglerna om näringsbetingade andelar (3.2.2), om underprisöverlåtelser (3.2.3) och om justerad anskaffningsutgift (3.2.4). Det är främst dessa regelstrukturer som i samverkan ger de oönskade effekterna. Slutligen behandlas översiktligt reglerna om utländska delägars skattskyldighet (3.2.5) och bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter (3.2.6).

3.2.1 Civilrättsliga regler om handelsbolag

Det kan inledningsvis finnas anledning att kort redogöra för de civilrättsliga bestämmelserna om upplösning av handelsbolag och inlösen av en handelsbolagsandel. Regler om likvidation och upplösning av handelsbolag finns i 24–45 §§ lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

Syftet med en likvidation är att avveckla bolagets verksamhet. Avvecklingen utmynnar i ett skifte. Utgångspunkten är att bolagets egendom ska förvandlas till pengar som kan skiftas ut. Skiftesfrågan är emellertid dispositiv och bolagets egendom behöver därför inte säljas om bolagsmännen är överens om att den kan skiftas som den är.

Ett handelsbolagsavtal kan träffas på bestämd eller obestämd tid eller på en bolagsmans livstid. Ett avtal på obestämd tid kan sägas upp och handelsbolaget ska då träda i likvidation. Samma sak gäller om en bolagsman väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet eller om det annars finns någon viktig grund för bolagets upplösning. Om en handelsbolagsman avlider ska bolaget i regel träda i likvidation. Detta gäller däremot i princip inte vid en kommanditdelägars död. Bolags-

mans konkurs utgör likvidationsgrund. Vidare ska ett handelsbolag efter en tid anses ha trätt i likvidation om antalet bolagsmän minskat till en.

Bolagsmännen kan avtala att en bolagsman ska utträda ur bolaget i stället för att bolaget träder i likvidation. Vidare kan uteslutning av en bolagsman ske som alternativ till likvidation. En bolagsman kan även i andra fall utträda ur bolaget. Vid såväl utträde som uteslutning förutsätts att andelen löses. Om inget annat avtalats uppgår lösenbeloppet till vad som kan antas motsvara vad bolagsmannen skulle ha erhållit om bolagsskifte i stället hade ägt rum. Uteslutning och avtalat utträde innebär vanligen att bolaget löser in bolagsandelen. Bolagsmännen kan emellertid också avtala om att viss eller vissa bolagsmän ska vara lösenberättigade.

Bolaget är upplöst när skifte har ägt rum eller likvidator har delgett bolagsmännen slutredovisningen. Vid konkurs som avslutas utan överskott är bolaget upplöst när konkursen avslutats. Finns det överskott ska bolaget träda i likvidation.

Upplösning efter skifte behöver inte föregås av något egentligt likvidationsförfarande. Delägarna kan om de är ense skifta ut bolags-tillgångarna och därmed upplösa bolaget.

3.2.2 Handelsbolagsandelar är inte näringsbetingade andelar

Kapitalvinster på näringsbetingade andelar är sedan den 1 juli 2003 skattefria och förluster på sådana andelar får inte dras av.

Näringsbetingade andelar kan innehas av svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, oinskränkt skattskyldiga svenska stiftelser och ideella föreningar, svenska sparbanker och svenska ömsesidiga försäkringsbolag samt utländska bolag som motsvarar nämnda företeelser och som hör hemma inom EES-området. Andelen ska vara en aktie eller en andel i en ekonomisk förening. Däremot omfattas inte andelar i handels- eller kommanditbolag eller andelar som innehas av sådana bolag av tillämpningen av reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Vissa spärrar mot att kringgå avdragsförbudet för förluster på näringsbetingade andelar har införts för handelsbolagsandelar.

I propositionen (2002/03:96, s. 132 ff.) anförde dåvarande regeringen att avskaffandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar kunde ge incitament till att överlåta värdefulla tillgångar som producerats inom en koncern till ett annat – normalt helägt – bolag genom s.k. förpackning. Inför en försäljning av tillgångarna kunde dessa föras in i ett eller flera dotterföretag i koncernen varefter dotterföretaget såldes. Totalt sett kan härigenom skapas en skattecredit. Denna skattecredit är särskilt märkbar när det som förpackas är fastigheter eftersom nuvärdet av framtida värdeminskningsskattavdrag är lägre för fastigheter än för inventarier. Under lagstiftningsarbetet konstaterades att det rent lagtekniskt var svårt att motverka förpackningar och det ifrågasattes om det över huvud taget var önskvärt att införa sådana regler. I propositionen gjordes bedömningen att det inte var motiverat med några generella motverkande skatteregler mot förpackningar. I fråga om

fastigheter begränsades dock avdragsrätten för en kapitalförlust mot kapitalvinster på fastigheter.

Det förhållande att handelsbolag och andelar som ägs av handelsbolag har hållits utanför systemet med näringsbetingade andelar bidrar till att de beskrivna förfarandena medför oavsedda skattelättnader.

3.2.3 Underprisöverlåtelse

Överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat medför i inkomstlagen näringsverksamhet som huvudregel att överlåtaren beskattas för uttaget enligt reglerna i 22 kap. IL. Undantagna från uttagsbeskattning är vissa i 23 kap. IL reglerade situationer. En överlåtelse som uppfyller förutsättningarna för att undantas från uttagsbeskattning kallas underprisöverlåtelse. Om tillgången överläts av ett företag, ska överlåtelsen inte heller medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning (23 kap. 11 § IL).¹¹

Ett svenskt handelsbolag kan enligt gällande rätt vara såväl förvärvare som överlåtare vid en underprisöverlåtelse. Ett villkor är enligt 23 kap. 16 § IL att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Vidare gäller att inkomsten inte får vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstlagen näringsverksamhet. Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag gäller villkoret samtliga delägare i handelsbolaget. Huruvida kriteriet om beskattning i inkomstlagen näringsverksamhet är uppfyllt när handelsbolaget har utländska delägare behandlas närmare i avsnitt 3.2.5.

Ett annat villkor för en underprisöverlåtelse är att om koncernbidragsrätt saknas, måste överlåtelsen avse överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel i en verksamhet eller verksamhetsgren (23 kap. 17 § IL). Ägande och förvaltning av en fastighet kan utgöra en verksamhetsgren. Regeringsrätten har i rättsfallen RÅ 2004 ref. 140 och RÅ 2004 not. 197 haft att bedöma vad som kan utgöra en verksamhetsgren.

För att en underprisöverlåtelse ska kunna ske gäller vidare vissa begränsningar som syftar till att bestämmelserna om kvalificerade andelar och underskottsutjämning inte ska kunna kringgås (23 kap. 18–19 och 24–29 §§ IL).

¹¹ Handelsbolag omfattas inte av definitionen av företag i 23 kap. 4 § IL och därmed inte heller av 23 kap. 11 § IL. Frågan om detta är ett område där det borde vara befogat med ett undantag från utdelningsbeskattning har uppmärksammats av 2002 års företagsskatteutredning i SOU 2005:99, s. 100. Utredningen ansåg sig emellertid av tidsskäl inte ha möjlighet att närmare utreda detta.

Är samtliga villkor i 23 kap. IL uppfyllda finns inte några hinder mot att överlåta tillgångar till underpris utan uttagsbeskattning till ett svenskt handelsbolag.

Att tillgångar kan föras över utan beskattningsekvenser mellan två subjekt i samma koncern vars andelar skattemässigt behandlas olika är en av grundförutsättningarna för att de förfaranden som beskrivits ovan ska kunna vidtas.

3.2.4 Justerad anskaffningsutgift

Upplösning av ett handelsbolag eller inlösen av en handelsbolagsandel innebär enligt 50 kap. 2 § IL att andelen ska anses avyttrad och att en kapitalvinstberäkning ska göras. En kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgiften för avyttringen och tillgångens omkostnadsbelopp. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelar i handelsbolag ska anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL. Bestämmelserna innebär bl.a. att anskaffningsutgiften ska ökas med tillskott till bolaget och belopp som delägaren tagit upp som sin andel av bolagets inkomster och minskas med delägarrens uttag ur handelsbolaget och med belopp som dragits av som delägarrens andel av handelsbolagets underskott. Värdet på andelens anskaffningsutgift efter dessa justeringar utgör *den justerade anskaffningsutgiften*.

Den justerade anskaffningsutgiften fastställs inte vid varje taxering utan prövas först när andelen är föremål för överlåtelse eller annan avyttring. Det är alltså först vid denna tidpunkt som storleken på den justerade anskaffningsutgiften slutligen fastställs.

När ett handelsbolag överlåter tillgångar mot en ersättning som understiger marknadsvärdet är huvudregeln i inkomstslaget näringsverksamhet att uttagsbeskattning ska ske enligt reglerna i 22 kap. IL. Det uttagsbeskattade beloppet är då en inkomst i handelsbolaget som ska beskattas hos delägarna vid den löpande beskattningen. Uttagsbeskattningen innebär att delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen i handelsbolaget ökar. Om transaktionen uppfyller villkoren för en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL sker ingen uttagsbeskattning. I ett sådant fall påverkas inte heller den justerade anskaffningsutgiften för andelen (jfr RÅ 1996 ref. 71).

Till skillnad från vad som gäller vid försäljning av en handelsbolagsandel utlöser likvidation av ett handelsbolag två beskattningssituationer hos delägarna, dels en löpande beskattning vid utskiftningen av tillgångarna och dels en kapitalvinstbeskattning på andelarna i handelsbolaget. Detsamma gäller vid inlösen av en handelsbolagsandel, i vart fall när bolaget självt står för lösen av andelen, samt vid andra upplösningar av ett handelsbolag som inte föregås av något likvidationsförfarande (jfr vad som sägs i avsnitt 3.2.1).

Vid den kapitalvinstberäkning som sker vid upplösningen av handelsbolaget anses ersättningen för handelsbolagsandelen utgöras av det från handelsbolaget utskiftade värdet. Det ses som ett byte av handelsbolagsandelen mot tillgångarna i handelsbolaget. Vid utskiftning av annat än kontanter har enligt Regeringsrättens avgöranden RÅ 1999

ref. 35 och RÅ 2002 ref. 87 (se avsnitt 3.1) det värde som läggs till grund för den löpande beskattningen, det s.k. avräkningsvärdet, ansetts kunna läggas till grund för kapitalvinstberäkningen. Är förutsättningarna för underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL uppfyllda, kan avräkningsvärdet motsvara den utskiftade tillgångens skattemässiga värde.

Av RÅ 2002 ref. 87 framgår att en lika stor kapitalförlust skulle uppkomma även om den utskiftade tillgången värderades till marknadsvärdet. Detta är en följd av att den löpande beskattningen hos delägarna skulle öka i motsvarande mån. En sådan ökning skulle i sin tur påverka den justerade anskaffningsutgiften för andelen och följaktligen skulle en lika stor kapitalförlust uppkomma. Den totala beskattningen skulle emellertid bli högre eftersom en ersättning motsvarande marknadsvärdet skulle medföra löpande beskattning av den vinst som därigenom skulle uppkomma i handelsbolaget. Följande uppställning illustrerar sammanhanget.

<u>Löpande beskattning</u>	<u>Skattemässigt värde</u>	<u>Marknadsvärde</u>
Avräkningsvärde på övertagna tillgångar	1	10
Skattemässigt värde	-1	-1
<hr/>		
Löpande beskattning	0	9
<u>Kapitalvinstbeskattning</u>		
Ersättning för andelen	1	10
Avdrag för justerad anskaffningsutgift	-10	-19
<hr/>		
Kapitalförlust	-9	-9
<hr/>		
<u>Total beskattning</u>	-9	0

Det obeskattade övervärdet på tillgången som blir följden av att det skattemässiga värdet läggs till grund för kapitalvinstberäkningen kommer att bli beskattat när den övertagna tillgången säljs vidare till marknadspris. Detta följer också av de exempel som angetts i avsnitt 3.1. Det som egentligen händer är således att avdraget för anskaffningsutgiften för tillgången tidigareläggs. Avdraget ska sedan jämnas ut av beskattningen vid en framtida försäljning. Paketernas tillgången vid en senare tidpunkt i ett aktiebolag varefter aktiebolaget säljs, kommer detta övervärde dock inte att beskattas vid den försäljningen eftersom kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte beskattas. På så vis kan övervärdet i sin helhet undgå beskattning.

3.2.5 Utländska delägares skattskyldighet

Underprisöverlåtelse till ett svenskt handelsbolag är som nämnts i avsnitt 3.2.3 möjlig under villkor bland annat att samtliga delägare i handelsbolaget omedelbart efter förvärvet är skattskyldiga i Sverige för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår.

Den som är begränsat skattskyldig i Sverige (bl.a. utländska bolag) är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. När handelsbolaget äger en fastighet är utländska delägare skattskyldiga i Sverige för sin del av handelsbolagets inkomster av fastigheten. Detta gäller oavsett om det är fråga om löpande inkomster från handelsbolaget eller kapitalvinst vid avyttring av fastigheten.

För att skattskyldighet i Sverige för *avyttring av handelsbolagsandelen* ska anses föreligga räcker det emellertid inte med att handelsbolaget äger en fastighet i Sverige eller att handelsbolagets verksamhet på annat sätt medför att ett fast driftställe anses vara för handen. För att skattskyldighet för utdelning och kapitalvinst på aktier och andra andelar ska anses föreligga fordras normalt att innehavet av andelen betingas av verksamheten i ett fast driftställe (prop. 2003/03:96 s 109 f). Detta bekräftas även av Skatterättsnämnden i förhandsbesked den 31 mars 2006 (dnr 149-05/D). Nämnden anser att handelsbolagsandelen inte är hänförlig till eller ingår i den verksamhet som handelsbolaget bedriver.

3.2.6 Bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter

Bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter finns i 27 kap. IL. Fastigheter i en sådan verksamhet utgör lagertillgångar under vissa förutsättningar, se 27 kap. 4 § IL.

Om den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter också bedriver fastighetsförvaltning blir även de förvaltade fastigheterna lagertillgångar i rörelsen. För att uppnå neutralitet avseende de byggnadsföretag som väljer att ha sin fastighetsförvaltning i dotterbolag finns det en bestämmelse i 27 kap. 6 § IL som anger att andelar i fastighetsförvaltande företag också utgör lagertillgångar. Detta gäller dock bara under förutsättningen att de förvaltade fastigheterna skulle utgjort lager om de ägts direkt av det företag som innehar andelarna. Bestämmelsen återspeglar i allt väsentligt den äldre praxis som utvecklades före IL:s tillkomst. Det faktum att andelarna utgör lager innebär att utdelning och vinst på sådana andelar är skattepliktig.

Om lagerandelarna i redovisningen rubriceras som anläggningstillgångar (vilket var fallet i RÅ 2003 ref. 11) kan det enligt redovisningslagstiftningen finnas en skyldighet att skriva ned värdet på andelarna i redovisningen. Nedskrivning ska göras om det verkliga värdet på balansdagen är lägre än anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar, och värdenedgången kan antas vara bestående. Skattemässigt gäller att tillgångar som utgör lager ska värderas efter de principer som anges i 17 kap. IL. Värdet på en lagertillgång får inte understiga vad som följer av lägsta värdets princip, dvs. inte värderas lägre än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (se 17 kap. 3 § första

stycket IL). En nedskrivning är således även skattemässigt avdragsgill så länge värdet på lagertillgången inte strider mot lägsta värdets princip.

4 Överväganden och förslag

4.1 Underprisöverlåtelser till och från handelsbolag

Förslag: Möjligheten till underprisöverlåtelser enligt 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, till och från handelsbolag bör slopas.

Utnyttjandet av de nuvarande reglerna om kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar har medfört yrkanden om skattemässiga avdrag med mångmiljardbelopp. Skatteverket har i samband med taxeringsarbetet vid 2005–2007 års taxeringar observerat olika typer av transaktioner av ovan nämnda slag där avdragsbeloppen för förluster på handelsbolagsandelar uppgår till ca 54 miljarder kronor.

Effekterna av de förfaranden som har beskrivits i denna promemoria kan inte accepteras. Det systematiska utnyttjandet av skattesystemet på sätt som inte har avsetts medför ett avsevärt skattebortfall. Åtgärder bör vidtas för att hindra ett fortsatt utnyttjande av skattesystemet genom avdrag för förluster på handelsbolagsandelar som inte kan anses motsvaras av någon i ekonomisk mening verklig förlust. Regeländringar bör därför ske för att motverka ett fortsatt utnyttjande av systemet.

Underprisöverlåtelser till och från handelsbolag är möjliga om vissa i 23 kap. IL angivna villkor är uppfyllda. Underprisöverlåtelser kan vidare under vissa villkor göras från ett handelsbolag till en fysisk person. Uttagsbeskattning kan däremot inte underlåtas vid överlåtelser från en fysisk person till ett handelsbolag. I fråga om överlåtelser till underpris mellan handelsbolag gäller att överlåtelsern utlöser uttagsbeskattning om någon handelsbolagsdelägare är fysisk person.

Överlåtelser av tillgångar utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet innebär en värdeöverföring från överlåtare till förvärvaren. Sådana värdeöverföringar kan medföra svårigheter när det gäller att förhindra att ett värde som fanns vid förvärvet av ett företag förs bort från detta utan att omkostnadsbeloppet för andelarna i företaget sänks. Genom sloandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar eliminerades en stor del av denna problematik. Samtidigt har detta uppenbarligen lett till att denna problematik ökat när det gäller överlåtelser av tillgångar till underpris till och från handelsbolag. Det måste mot denna bakgrund övervägas om inte möjligheterna till underprisöverlåtelser till och från handelsbolag helt bör slopas.

Innan reglerna om underprisöverlåtelser infördes år 1998 (SFS 1998:1600) byggde gällande rätt i stor utsträckning på rättspraxis. Detta ansågs medföra osäkerhet vid tillämpningen. Enligt rättspraxis uppställdes vissa villkor för att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas vid överlåtelser till underpris mellan aktiebolag. Bland dessa villkor fanns villkoret att överlåtelsern inte direkt eller indirekt fick medföra någon otillbörlig skatteförmån. Utgångspunkten var att dessa villkor skulle gälla

även framgent. Med begreppet ”otillbörlig skatteförmån” förstås i sammanhanget en för den skattskyldige, eller för någon han antas vilja gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler. Det ansågs emellertid inte önskvärt att till reglerna om omstruktureringar och underprisöverlåtelser infoga en allmän bestämmelse innebärande att uttagsbeskattning skulle ske om överlåtelsen skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån (prop. 1998/99:15 s. 139 ff.). Farhågorna var att en sådan bestämmelse skulle medföra att osäkerheten om behandlingen av en överlåtelse till underpris skulle bestå. I stället fick kravet på att inga otillbörliga skatteeffekter skulle uppnås komma till uttryck genom en mer mekanisk och uttömmande reglering.

Det är i dag uppenbart att regelverket om underprisöverlåtelser såvitt avser handelsbolag inte uppfyller det grundläggande kravet på att en underprisöverlåtelse inte direkt eller indirekt ska medföra några otillbörliga skatteförmåner. Systemet kan i stället användas systematiskt och återkommande för att åstadkomma oavsedda skatteförmåner. En förändring är nödvändig. Handelsbolagssektorn bör därför inte längre omfattas av systemet med underprisöverlåtelser.

Vissa av transaktionerna har angripits av Skatteverket och det pågår rättsprocesser beträffande frågan om lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig. Oavsett utgången av dessa processer är det angeläget att på ett effektivt och heltäckande sätt förhindra och motverka de många olika varianter på detta utnyttjande av skattereglerna. Reglerna måste vara effektiva i att förhindra fortsatt skatteplanering. Förslaget innebär därför ett fullständigt slopande av möjligheterna till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag enligt 23 kap. 1L. Alternativa och mindre ingripande åtgärder har övervägts men de nu föreslagna åtgärderna har bedömts vara de som utgör de mest effektiva och ändamålsenliga.

Lagförslaget

Förslaget föranleder slopande av 23 kap. 5, 15, 20, 21, 25 och 26 §§ samt ändringar i 23 kap. 2, 11, 14, 16, 17, 19, 23 och 23 a §§ 1L.

4.2 Värdering av lagerandelar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter

Förslag: Lagerandelar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter får inte tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet till den del värdenedgången motsvaras av skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning när en tillgång har överlåtits utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.

En förlust vid avyttring av en sådan andel som uppkommer på motsvarande sätt får inte dras av till den del förlusten motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

Företag i intressegemenskap, t.ex. en koncern, inom bygg- och fastighetsbranschen kan i dag under vissa förutsättningar förvärva ett fastighetsförvaltande företag för ett visst belopp, förpacka samtliga tillgångar från det förvärvade företaget i ett annat företag inom intressegemenskapen och sälja detta för samma belopp, och ändå få ett skattemässigt avdrag på skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på tillgångarna. Exempel på sådana transaktioner har angetts i avsnitt 3.1.3 och bestämmelserna kommenteras i avsnitt 3.2.6.

Den förlust som får dras av uppkommer på grund av bestämmelserna om att andelar i fastighetsförvaltande företag utgör lagerandelar hos den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om andelarna rubriceras som anläggningstillgångar i redovisningen ska värdet skrivas ned redovisningsmässigt vid bestående värdetförändringar. Nedskrivningen får dras av vid beskattningen förutsatt att lagret inte värderats lägre än vad som följer av lägsta värdets princip. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser medför att tillgångarna i det förvärvade företaget kan föras över till andra koncernföretag utan beskattningseksekvenser. Dessa två regelsystem i samverkan leder till att de tidigare beskrivna effekterna uppstår. Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2003 ref. 11 slagit fast att ett skattemässigt avdrag får göras i dessa fall.

Beträffande denna typ av förfaranden där avdrag ska ske i form av en nedskrivning av lagerandelar har Skatteverket vid 2005–2007 års taxeringar observerat avdragsbelopp om minst 6,7 miljarder kronor.

Effekterna av de beskrivna förfarandena kan inte accepteras. Åtgärder bör vidtas för att hindra att regelverket utnyttjas för att skapa situationer där lagerandelar kan skrivas ned, vilket medför skattemässiga avdrag, utan att transaktionen som sådan innebär vare sig en vinst eller en förlust inom intressegemenskapen. Regelförändringar bör därför ske för att motverka ett fortsatt utnyttjande av systemet.

En underprisöverlåtelse från något företag som ägs direkt eller indirekt av ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska således inte medföra att lagerandelarna får tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet. Förslaget innebär att det införs nya bestämmelser med följande innehåll.

Om en lagerandel som innehåses i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (definieras i 27 kap. 6 § IL) har gått ned i värde gäller följande. Om det under andelsägarens innehavstid av andelen har överlåtit en tillgång från det företag som andelen hänförs till eller från ett annat företag som, direkt eller indirekt, ägs eller ägts av det förstnämnda företaget, utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, får andelen inte tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet till den del som värdenedgången motsvarar andelsägarens del av skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

Om en överlåtelse av en tillgång har skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, och lagerandelarna därför inte fått värderats ned enligt den nyss nämnda föreslagna regeln, uppgår lagervärdet på andelarna skattemässigt till anskaffningsvärdet. En

avyttring av andelarna för marknadsvärdet skulle innebära att motsvarande förlust uppkom vid avyttringen som vägrades i form av nedskrivning. För att inte avdraget ska kunna åtnjutas efter avyttring av lagerandelarna bör således avdrag för en förlust på sådana andelar också begränsas i motsvarande mån.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändring i 17 kap. 33 § samt att en ny paragraf införs, 27 kap. 6 a § IL.

4.3 Justeringar vid avyttring av andel i handelsbolag

Förslag: Regelförändringarna beträffande underprisöverlåtelse bör kompletteras med särskilda övergångsbestämmelser för att beräkna kapitalförlusten på en handelsbolagsandel i vissa fall.

Bestämmelserna innebär att om ett företag som enligt 24 kap. 13 § IL kan inneha näringsbetingade andelar avyttrar en andel i ett handelsbolag och det från det avyttrade handelsbolaget under delägarrens innehav av andelen har skett en underprisöverlåtelse, ska den justerade anskaffningsutgiften för andelen minskas med ett belopp som svarar mot den del av värdeöverföringen som belöper på delägarrens andel i handelsbolaget.

Om andelar i ett handelsbolag övergår till ny ägare genom en kvalificerad fusion eller fission, en verksamhetsavyttring eller en partiell fission ska den justerade anskaffningsutgiften på andelarna minskas. Detta gäller dock bara om den justerade anskaffningsutgiften hade minskats om det överlåtande företaget i stället själv hade avyttrat andelarna.

Möjligheten till underprisöverlåtelse till och från handelsbolag föreslås i promemorian slopad. Därmed kommer en förutsättning för förpackning av tillgångar i handelsbolag att försvinna. Slopandet av möjligheten till underprisöverlåtelse till och från handelsbolag innebär också att utskiftning av tillgångar till delägaren i samband med likvidation av handelsbolaget kommer att medföra uttagsbeskattning om utskiftningen sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. I fråga om underprisöverlåtelse som redan har ägt rum till eller från ett handelsbolag kan dock kapitalförluster som får dras av även fortsättningsvis att kunna uppstå vid likvidation av handelsbolaget. Särskilda övergångsbestämmelser om beräkning av en kapitalförlust på en handelsbolagsandel bör därför införas.

För sådana avyttringar bör gälla att om en värdeöverföring har skett från det avyttrade handelsbolaget, i form av en underprisöverlåtelse med stöd av de bestämmelser i 23 kap. IL som tillämpats t.o.m. den 17 april 2008, dvs. den tidpunkt då regeringen lämnade skrivelsen (skr. 2007/08:148) till riksdagen med avisering av promemorians förslag, ska delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen minskas med värdeöverföringen.

Vilket belopp den justerade anskaffningsutgiften ska minskas med är avhängigt av två faktorer. Den första faktorn är värdeöverföringens storlek. Denna utgörs av skillnaden mellan ersättningen för den överlättna tillgången och tillgångens marknadspris vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen. Av 23 kap. 10 § IL framgår att om ersättning inte lämnats med belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Bestämmelsen infördes för att det inte skulle kunna uppstå avdragsgilla förluster vid en underprisöverlåtelse. Denna bestämmelse ska dock inte tillämpas när det gäller att fastställa ersättningens storlek i nu aktuella fall. Anledningen till detta är att anskaffningsvärdet på andelen ska minskas med den *faktiska* värdeöverföring som skett från handelsbolaget. Det förhållande att något förlustavdrag inte medgetts vid underprisöverlåtelsen ska inte tas hänsyn till. Den andra faktorn är delägarans andel i handelsbolaget. Den del av värdeöverföringen som belöper på delägarans andelstal i handelsbolaget vid tidpunkten för avyttringen av andelen bestämmer det belopp med vilket den justerade anskaffningsutgiften ska minska eller inkomsten ska öka.

Underprisöverlåtelser enligt nuvarande lydelse av 23 kap. IL kan inte ske till och från ett handelsbolag som ägs av ett annat handelsbolag. För att omfattas av bestämmelserna i kapitlet ska ett handelsbolag ägas av fysiska personer eller andra företag än stiftelser och ideella föreningar, 23 kap. 5 § IL. Ett handelsbolag utgör inte ett företag i kapitlets mening, se 23 kap. 4 § IL. Eftersom det således inte går att avyttra tillgångar med stöd av reglerna om underprisöverlåtelser från indirekt ägda handelsbolag, saknas det anledning att reglera sådana situationer i övergångsbestämmelserna. Situationer när handelsbolag ägs genom ett eller flera andra handelsbolag omfattas därför inte av övergångsbestämmelserna.

För att motverka att bestämmelserna kringgås med stöd av sådana omstruktureringsregler där den skattemässiga kontinuiteten upprätthålls, föreslås även en kompletterande övergångsbestämmelse med innebörd att den justerade anskaffningsutgiften ska korrigeras på samma sätt när andelar i handelsbolag övergår till ny ägare genom kvalificerad fusion eller fission enligt 37 kap. IL, verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL eller partiell fission enligt 38 a kap. IL. Korrigering av den justerade anskaffningsutgiften behöver dock bara göras om korrigeringen skulle ha gjorts om det överlåtande företaget i stället hade avyttrat handelsbolagsandelen.

Lagförslaget

Bestämmelser med denna innebörd tas in i punkt 3–5 av övergångsbestämmelserna.

4.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Lagändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2009.

Bestämmelserna i 23 kap. i deras nya lydelse tillämpas på överlåtelse efter den 17 april 2008. Bestämmelserna i deras äldre lydelse tillämpas på överlåtelse före den 18 april 2008. De upphävda bestämmelserna i 23 kap. tillämpas på överlåtelse till och med den 17 april 2008 men inte på överlåtelse efter detta datum. De nya bestämmelserna i 27 kap. 6 a § tillämpas på överlåtelse respektive avyttringar efter den 17 april 2008.

De särskilda övergångsbestämmelserna om beräkning av kapitalvinst på handelsbolagsandelar i vissa fall ska tillämpas på avyttringar av andelar i handelsbolag som äger rum efter den 17 april 2008 men begränsas till att avse underprisöverlåtelse som har skett den 1 juli 2003 eller senare.

De beskrivna förfarandena när det gäller kapitalförluster på handelsbolagsandelar och nedskrivning av värdet på lagerandelar ger effekter som inte kan godtas. Det är nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett fortsatt utnyttjande av skattesystemet.

Avdragen som har uppkommit till följd av utnyttjandet av de nuvarande reglerna om kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar och nedskrivning av lagerandelar i byggnads- och fastighetsrörelse uppgår till mångmiljardbelopp som medför avsevärda skattebortfall. Även för framtiden riskeras avsevärda skattebortfall. Det föreligger därför särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Förändringarna av bestämmelserna om underprisöverlåtelse föreslås således tillämpas på överlåtelse som sker fr.o.m. dagen efter dagen för överlämnandet av regeringens skrivelse (skr. 2007/08:148). Reglerna om begränsad nedskrivningsrätt och begränsad avdragsrätt för förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse m.m. föreslås tillämpas på överlåtelse respektive avyttringar som sker fr.o.m. dagen efter dagen för överlämnandet av nämnda skrivelse. De särskilda övergångsbestämmelser om ändrad kapitalvinstberäkning föreslås tillämpas på avyttringar av andelar i handelsbolag som sker fr. o. m. dagen efter dagen för överlämnandet av nämnda skrivelse. Tillämpningen av övergångsbestämmelserna bör dock, för att underlätta beräkningen, begränsas till att omfatta underprisöverlåtelse som har skett efter den 30 juni 2003. Tidpunkten har bestämts med hänsyn till tidpunkten för införandet av skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar.

Regeringen har överlämnat skrivelsen (skr. 2007/08:148) till riksdagen den 17 april 2008. De nya reglerna tillämpas således från och med den 18 april 2008.

I punkt 1–5 finns ikraftträdande- och övergångsbestämmelser till förslagen.

5 Konsekvensanalyser

5.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

De beskrivna förfarandena med handelsbolag och nedskrivning av lagerandelar inom bygg- och fastighetssektorn ger möjlighet till skattemässiga avdrag i mångmiljardklassen som i ekonomisk mening inte kan anses verkliga eller innebär en oavsedd skatteeffekt inom en intressegemenskap. Detta innebär att olika regelverk inom företagsbeskattningen i kombination med utvecklingen i rättstillämpningen har skapat asymmetrier som resulterar i oavsedda skattebortfall. Situationen är inte acceptabel och förändringar är därför nödvändiga. Förslagen syftar till att upprätthålla avsedd beskattning och motverka möjligheterna till oavsedda skatteeffekter.

De föreslagna regelförändringarna innebär att effekter av asymmetrier förhindras och utgör därmed en breddning av skattebasen. De bör därför få betydelse för storleken av de framtida inkomstskatteintäkterna från företagssektorn. Säkerställandet av avsedd beskattning bidrar därför till ett offentligfinansiellt utrymme som – inom ramen för ett totalt sett oförändrat skatteuttag – ger möjlighet att sänka skattebelastningen i ett senare skede (jfr. skr. 2007/08:148, s. 8).

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader för Skatteverket. Det bör särskilt framhållas att förslagen måste ställas i relation till det omfattande arbete som Skatteverket i dag lägger ner på utredningar och processer när det gäller förpackningar av tillgångar i handelsbolag genom användandet av underprisöverlåtelse.

Förslagen bedöms inte ge upphov till ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.2 Konsekvenser för företagen

Beträffande borttagandet av möjligheten till underprisöverlåtelse till och från handelsbolag torde detta sannolikt komma att medföra att omstruktureringar innefattande underprisöverlåtelse till och från handelsbolag skjuts på framtiden eller organiseras på annat sätt.

De nya bestämmelserna om begränsad rätt till nedskrivning och avdrag för förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse m.m. bedöms bli aktuella att tillämpa för bara ett begränsat antal företag inom byggnads- och fastighetsbranschen. Dessa företag tillämpar redan särskilda skatteregler. Det administrativa merarbetet som kan bli följden bör bli begränsat för de företag som måste tillämpa reglerna och måste vägas mot vikten av att komma till rätta med effekterna av de beskrivna transaktionerna.

Förslagen i promemorian innebär förutom ett slopande av möjligheten till underprisöverlåtelse till och från handelsbolag även övergångsvisa bestämmelser för att beräkna kapitalförlusten på handelsbolagsandelar i vissa fall. Dessa regler kan medföra visst ökat administrativt arbete för företagen. Merarbetet får emellertid betraktas som begränsat, särskilt med beaktande av att övergångsbestämmelserna endast kommer att tillämpas av ett mycket begränsat antal företag.

6 Författningskommentar

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

17 kap.

33 §

Ändringen innebär att en hänvisning införs till den nya bestämmelsen i 27 kap. 6 a §.

23 kap.

Ändringarna i 23 kap. innebär att överlåtelser av tillgångar till underpris till och från handelsbolag inte längre är undantagna från uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.

Såvitt gäller 15 § kommer dess första stycke, efter att andra stycket slopats, inte att innehålla någonting som inte redan framgår av stadgandet i 14 § första stycket. Hela lagrummet föreslås därför slopat.

Ändringen i 19 § innebär att tredje stycket tas bort och att bestämmelsen i övrigt sammanförs i ett stycke. Ändringarna är i huvudsak en följd av att ett svenskt handelsbolag inte längre kan vara överlåtare eller förvärvare. Det följer redan av 14 § att fysisk person kan vara förvärvare när ett företag är överlåtare. Eftersom det inte finns något kvalifikationskrav när en fysisk person är förvärvare har fysiska personer utmönstrats från bestämmelsen.

27 kap.

6 a §

Bestämmelsen är ny. *Första stycket* innebär att lagerandelar som ägs av företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter inte får tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet när det skett en överlåtelse från det företag som andelarna hänför sig till – eller från ett annat företag som, direkt eller indirekt, ägs eller ägts av detta företag – utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Andelarna får inte värderas ned till den del värdenedgången motsvarar andelsägarens del av skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången. Den föreslagna bestämmelsen är utformad som en mekanisk begränsning av nedskrivningsrätten. Det ställs alltså inte något krav på visat orsakssamband mellan å ena sidan överlåtelsen av tillgången å den andra sidan värdenedgången på andelen.

Med uttrycket ”faktisk ersättning” avses vad som faktiskt har lämnats i ersättning när överlåtelsen skedde. Om överlåtelsen har uttagsbeskattats, och ersättningen därför enligt 22 kap. 7 § ska motsvara marknadsvärdet, utgör den faktiska ersättningen inte det uttagsbeskattade beloppet utan vad som de facto har lämnats i ersättning från förvärvaren. Det uttagsbeskattade beloppet är en skattemässigt fastställd ersättning och en sådan beskattning ändrar inte det faktum att en faktisk värdeöverföring har skett från det uttagsbeskattade företaget.

Andra stycket innebär en motsvarande begränsning av avdragsrätten för förluster på lagerandelar. Om det har uppkommit en förlust på en sådan andel och har en tillgång överlåtits på sätt som anges i första stycket, får förlusten inte dras av till den del den motsvarar skillnaden

mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

Motiven för bestämmelsen behandlas närmare i avsnitt 4.3.

Inkraftträdande och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås enligt *punkt 1* träda i kraft den 1 januari 2009.

Enligt *punkt 2* ska bestämmelserna i 23 kap. i deras nya lydelse tillämpas på överlåtelser efter den 17 april 2008. Bestämmelserna i deras äldre lydelse tillämpas på överlåtelser före den 18 april 2008. De upphävda bestämmelserna i 23 kap. tillämpas på överlåtelser till och med den 17 april 2008 men inte på överlåtelser efter detta datum. De nya bestämmelserna i 27 kap. 6 a § ska tillämpas på överlåtelser respektive avyttringar efter den 17 april 2008. När det gäller 27 kap. 6 a § första stycket innebär detta att bestämmelsen ska tillämpas beträffande överlåtelser utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet som sker efter detta datum. Den nya bestämmelsen i 27 kap. 6 a § andra stycket ska tillämpas i fråga om förluster som uppkommer på grund av avyttring av lagerandelar som sker efter den 17 april 2008.

Bestämmelserna i punkt 4–5 ska enligt *punkt 3* tillämpas på avyttringar av andelar i svenska handelsbolag som sker efter den 17 april 2008. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen knyts förutsättningarna för att ta ut skatt till tidpunkten för den omständighet som utlöser skattskyldigheten, dvs. i förevarande fall till tidpunkten för avyttringen av andelen i handelsbolaget. Bestämmelserna i punkterna 4 och 5 är beräkningsregler. Dessa regler om beräkning av den justerade anskaffningsutgiften vid kapitalvinstberäkningen på handelsbolagsandelar ska tillämpas på avyttringar av andelar i handelsbolag som sker efter den 17 april 2008. Den justerade anskaffningsutgiften ska enligt dessa punkter korrigeras med ett belopp som härleds från en tidigare gjord underprisöverlåtelse. Av förenklingsskäl finns det anledning att begränsa hur lång tid tillbaka som en underprisöverlåtelse ska beaktas. Beräkningen ska därför begränsas till att endast omfatta överlåtelser av tillgångar till underpris enligt 23 kap. som har ägt rum efter den 30 juni 2003. Tidpunkten har bestämts med hänsyn till tidpunkten för införandet av skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar.

Punkt 4 behandlar situationen när ett företag som kan inneha näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13 § avyttrar en andel i ett handelsbolag. Om ett sådant företag är delägare i ett handelsbolag från vilket det skett en underprisöverlåtelse enligt de bestämmelser i 23 kap. 3 § som tillämpats till och med den 17 april 2008 och andelen sedermera avyttras, ska den justerade anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelen minskas med skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet vid tidpunkten för underprisöverlåtelser.

Genom den föreslagna bestämmelsen kommer företagets justerade anskaffningsutgift att minska om en värdeöverföring har skett från handelsbolaget i form av en underprisöverlåtelse. Därigenom kommer också kapitalförlusten att minska eller helt elimineras. Värdeöverföringen ska ha skett under delägarans innehav av andelen.

Värdeöverföringens storlek utgörs av skillnaden mellan ersättningen och tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen. Frågan hur stor andel av värdeöverföringen som ska minska delägarens justerade anskaffningsutgift är avhängig av hur stort delägarens andelstal i handelsbolaget är vid tidpunkten för avyttringen av handelsbolagsandelen. Om de avyttrade andelarna motsvarar en fjärdedel av det totala andelstalet i handelsbolaget ska således den justerade anskaffningsutgiften för andelen minska med en fjärdedel av skillnaden mellan den ersättning som erhöles för tillgången och tillgångens marknadsvärde.

I *andra stycket* anges att bestämmelsen i 23 kap. 10 § inte ska tillämpas när det gäller att fastställa ersättningens storlek. Det är således den faktiska värdeöverföringen som ska påverka anskaffningsutgiften, och inte det skattemässiga resultatet av underprisöverlåtelsen.

Punkt 5 tar sikte på fall då andelar i ett handelsbolag övergår till en ny ägare genom vissa omstruktureringsförfaranden som angetts särskilt i inkomstskattelagen. De omstruktureringsregler som avses är kvalificerad fusion eller fission enligt 37 kap., verksamhetsavyttringar enligt 38 kap. samt partiella fissioner enligt 38 a kap. Normalt ska det övertagande företaget ta över det överlåtande företags skattemässiga situation vid dessa transaktioner. För att motverka att övergångsbestämmelserna kringgås genom olika omstruktureringsförfaranden införs undantag från omstruktureringsreglerna som innebär att den justerade anskaffningsutgiften på handelsbolagsandelarna ska minska i enlighet med vad som angetts i punkt 4 när andelarna övergår till ny ägare. Detta gäller dock bara om anskaffningsutgiften skulle ha minskats om det överlåtande företaget själv hade avyttrat handelsbolagsandelarna.